役務収益・役務原価

【重要性：B】

ＰＯＩＮＴ！

①　サービス業の処理を理解しよう！

②　仕訳をマスターしようう！

主な勘定科目

「役務収益」勘定（収益）

「役務原価」勘定（費用）

「仕掛品」勘定（資産）

「前受金」勘定（負債）

今までは商品を仕入れ、販売するという商業を営む会社の簿記を学習してきました。しかし、商業以外にもサービス（役務（えきむ））の提供を営む会社もあります。ここでは、サービス業における会計処理を学習します。

サービス業では、サービスの提供が終了した時に売上を認識します。その際、「売上」勘定（収益）を用いる場合もありますが、商品の販売と区別する場合は「**役務収益**」勘定（収益）を用います。なお、サービスの提供が終了する前に代金を受け取った場合には、「**前受金**」勘定（負債）で処理します。

サービスの提供に関する諸費用について、収益を計上する前までは「**仕掛品**」勘定（資産）で処理しておき、収益計上時に「仕掛品」勘定（資産）から費用である「**役務原価**（または売上原価）」勘定（費用）に振り替えます。なお、次期の収益に対応する分については、仕掛品（資産）として次期に繰り越します。

例題

①　大学受験予備校を経営している当社は、翌月に開校する講座の受講料120,000円（受講期間１年間）を現金で受け取った。

②　①に関する諸費用が30,000円発生し、現金で支払った。

③　決算になり、①の講座は期末現在、40%が完了していた。なお、②の諸費用のうち29,000円が当期の収益に対応する分であった。

①　代金受取時

借方科目	金額	貸方科目	金額
現金	**120,000**	**前受金**	**120,000**

②　費用発生時

借方科目	金額	貸方科目	金額
仕掛品	**30,000**	**現金**	**30,000**

③　決算整理前残高試算表

決算整理前残高試算表（一部）

仕掛品	30,000	前受金	120,000

④　決算

借方科目	金額	貸方科目	金額
前受金	**48,000**	**役務収益**	**48,000**
役務原価	**29,000**	**仕掛品**	**29,000**

役務収益：120,000×40%＝48,000

⑤　決算整理後残高試算表

決算整理後残高試算表（一部）

仕掛品	1,000	前受金	72,000
役務原価	29,000	役務収益	48,000

収益認識に関する会計基準

【重要性：A】

ＰＯＩＮＴ！

①　収益認識の５ステップを理解しよう！

②　仕訳をマスターしよう！

主な勘定科目

「契約資産」勘定（資産）

「契約負債」勘定（負債）

「返金負債」勘定（負債）

これまで、我が国では収益認識に関する包括的な会計基準がありませんでしたが、主に、国際的な会計基準との調和の観点から『収益認識に関する会計基準』が定められました。ここでは、『収益認識に関する会計基準』に基づく収益認識について学習します。

（１）基本原則

約束した財又はサービスの顧客への移転を、当該財又はサービスと交換に企業が権利を得ると見込む対価の額で、収益を認識します。

（２）収益認識の５ステップ

基本原則に従って収益を認識するために、次の**５つのステップ**を適用します。

①　契約の識別
②　履行義務の識別
③　取引価格の算定
④　取引価格の配分
⑤　収益の認識

①　契約の識別

顧客との契約を確認して、本基準を適用すべき契約か把握（識別）します。なお、日商簿記2級では、**商品売買取引**とサービス業における**役務提供取引**は原則として、本基準が適用される契約となります。

②　履行義務の識別

契約に含まれる顧客に対する「**履行義務**（りこうぎむ）」を個別に把握（識別）します。**履行義務**とは、顧客との契約において、財又はサービスを顧客へ移転する約束をいいます。

例えば、１つの契約に、「商品の販売」と「サービスの提供」という２つの内容が含まれている場合には、それぞれ別個の「履行義務」として把握（識別）します。

③　取引価格の算定

①「契約の識別」で把握した契約の「**取引価格**」を算定します。変動対価（顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分）等を考慮し、必要な調整を行って取引価格を算定します。変動対価については、後で学習します。

なお、**取引価格**とは、財又はサービスの顧客への移転と交換に企業が権利を得ると見込む対価の額をいいます。ただし、消費税のように、第三者のために回収する額は取引価格に含めません。

④　取引価格の配分

②「履行義務の識別」で把握した履行義務が**複数**ある場合、各履行義務を独立して販売する価格（**独立販売価格**）を基準にして、③「取引価格の算定」で算定した取引価格を**各履行義務に配分**します。

例えば、１つの契約に「商品の販売」と「サービスの提供」という２つ内容が含まれていて契約書に対価1,000円と記載されていた場合、「商品の販売」と「サービスの提供」を独立して販売した時にそれぞれの対価が700円と300円であれば、商品の対価は700円、サービスの対価は300円と配分されます。

⑤　収益の認識

②「履行義務の識別」で把握した履行義務が「**一時点**」で充足されるものか「**一定の期間**」にわたり充足されるものかを判定し、それぞれが充足した時又は充足するにつれて、**充足した履行義務に配分された額**で収益を認識します。

例えば、「商品の販売」であれば、商品を顧客に引き渡した時に履行義務が充足され、「売上」（収益）を計上します。また、「3年間の保守サービスの提供」であれば、当期の期間に属する分の履行義務が充足され、「役務収益」（収益）を計上します。

（注）出荷基準について

商品等が顧客に移転していない出荷時点での売上計上は、原則として認められないと考えられます。ただし、例外として、数日程度で顧客に商品等が移転する場合は代替的な取り扱いとして、出荷基準が認められます。日商簿記2級でも、出荷基準での収益認識ができるものとして出題が行われます。

なお、売上の収益認識基準で学習した「引渡基準」のことを「**着荷基準**（ちやつかきじゆん）」とも言いますので、注意して下さい。

例題 **当社は顧客に商品及び当該商品の1年間のサポートサービスを合計100,000円（うち商品88,000円、サポートサービス12,000円）で販売した。当社ではそれぞれ別個の履行義務として識別している。商品は契約時に商品を引き渡し、サポートサービスは本日より時の経過（月割計算）に応じて履行義務を充足し、当期は5ヶ月経過した。**

①　契約の識別

当該契約は、本基準を適用すべき契約として識別します。

②　履行義務の識別

「商品の販売」と「サポートサービスの提供」を履行義務として識別します。

③　取引価格の算定

当該契約の取引価格は100,000円と算定します。

④　取引価格の配分

取引価格100,000円を「商品の販売88,000円」と「サポートサービスの提供12,000円」に配分します。

⑤　収益の認識

商品引渡時に「商品の販売」について88,000円を「**売上**」（収益）に計上します。また、「サポートサービスの提供」について当期分5,000円(＝12,000円÷12ヶ月×5ヶ月)を「**役務収益**」（収益）に計上します。

（３）契約資産

顧客から対価を受け取る前又は対価を受け取る期限が到来する前に、財又はサービスを顧客に移転した場合は、収益を認識し、「**契約資産**」（資産）又は「**顧客との契約から生じた債権**（売掛金等の法的請求権）」を貸借対照表に計上します。

なお、**契約資産**とは、企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利をいい、顧客との契約から生じた債権を除きます。また、**顧客との契約から生じた債権**とは、企業が顧客に移転した財又はサービスと交換に受け取る対価に対する企業の権利のうち無条件なものをいい、対価に対する法的な請求権をいいます。

なお、「契約資産」は対価の受け取りに関して支払期日の到来以外の条件が求められる権利であるのに対し、「顧客との契約から生じた債権」は対価の受け取りに関して支払期日の到来以外の条件が存在しない（無条件）という違いがあります。

例題

①　当社は商品X（販売価格30,000円）と商品Y（販売価格50,000円）を顧客へ販売する契約を締結するとともに、商品Xを顧客へ引き渡した。なお、代金は商品Yを引き渡した後に請求する契約となっており、商品Xの販売価格30,000円については、まだ顧客との契約から生じた債権となっていない。また、商品Xと商品Yの引渡しは、それぞれ独立した履行義務として認識する。

②　顧客へ商品Yを引き渡した。なお、今月末に商品Xと商品Yの代金合計80,000円の請求書を送付する予定である。

①　商品X引渡時

商品Xの引渡により履行義務が充足されましたので、商品Xに関する「売上」（収益）を計上します。また、対価の受取は商品Yを引き渡した後に行われるので、この時点では支払期日の到来以外の条件がありますので、「**契約資産**」（資産）として計上します。

借方科目	金額	貸方科目	金額
契約資産	**30,000**	**売上**	**30,000**

②　商品Y引渡時

商品Yの引渡により履行義務が充足されましたので、商品Yに関する「売上」（収益）を計上します。また、商品Yの引渡により対価を請求することができますので、商品Yの対価については「**売掛金**」（資産）を計上します。また、商品Yの引渡により商品Xの対価も請求することができますので、「契約資産」（資産）から「**売掛金**」（資産）に振り替えます。

借方科目	金額	貸方科目	金額
売掛金	**80,000**	**売上**	**50,000**
		契約資産	**30,000**

この仕訳は以下のように分解するとわかりやすいでしょう。

①　商品Yの売上計上

売　　掛　　金　　50,000 / 売　　　　　　上　　50,000

②　商品Xの対価の振替

売　　掛　　金　　30,000 / 契　約　資　産　　30,000

（4）契約負債

財又はサービスを顧客に移転する前に顧客から対価を受け取る場合、顧客から対価を受け取った時又は対価を受け取る期限が到来した時のいずれか早い時点で、顧客から受け取る対価について「**契約負債**」（負債）を貸借対照表に計上します。

なお、**契約負債**とは、財又はサービスを顧客に移転する企業の義務に対して、企業が顧客から対価を受け取ったもの又は対価を受け取る期限が到来しているものをいいます。

また、「契約負債」は顧客との契約から生じたものは「**前受金**」(負債）で処理することもできますので、日商簿記2級では問題文の指示があれば、「前受金」(負債）で処理して下さい。

例題

①　当社は顧客に商品及び当該商品の1年間のサポートサービスを合計100,000円（うち商品88,000円、サポートサービス12,000円）で販売し、代金は当座預金へ振り込まれた。当社ではそれぞれ別個の履行義務として識別している。サポートサービスは商品引渡時より開始している。

②　決算が到来した。サポートサービスは時の経過（月割計算）に応じて履行義務を充足し、当期は5ヶ月経過した。

①　商品引渡時

商品の引渡により履行義務が充足されましたので、商品に関する「売上」（収益）を計上します。また、サポートサービスについてサービスを顧客に移転する前に対価を受け取ったので、当該対価を「**契約負債**」（負債）として計上します。

借方科目	金額	貸方科目	金額
当座預金	**100,000**	**売上**	**88,000**
		契約負債	**12,000**

②　決算時

「サポートサービスの提供」について、月割りにより当期分5,000円(=12,000円÷12ヶ月×5ヶ月)を「役務収益」（収益）に計上します。また、対価についてはすでに受け取っていますので、「**契約負債**」（負債）を減少させます。

借方科目	金額	貸方科目	金額
契約負債	**5,000**	**役務収益**	**5,000**

（５）変動対価

収益の認識において**変動対価**等を考慮し、必要な調整を行って「**取引価格**」を算定します。なお、**変動対価**とは、顧客と約束した対価のうち変動する可能性のある部分をいいます。変動対価としては、**売上割戻**があります。

顧客から受け取った又は受け取る対価を顧客に返金すると見込む場合、受け取った又は受け取る対価の額のうち、企業が権利を得ると見込まない額について、「**返金負債**」（負債）を認識します。

（６）売上割戻

売上割戻とは、一定期間に一定金額又は一定量の売上を行ったことによって、商品の代価を減額すること（リベート）をいいます。

商品販売時に予想される売上割戻の額は「**返金負債**」（負債）で処理し、収益は予想される売上割戻の額を控除した金額で計上します。

条件を満たし、売上割戻が確定した時は、計上した「**返金負債**」（負債）を「**未払金**」（負債）又は「**売掛金**」（資産）等に振り替え、売上割戻を支払った時は、計上した「**未払金**」等を減少させます。

また、商品販売時に予想される売上割戻の額を「**返金負債**」（負債）に計上したものの、売上割戻の条件を満たさなかった場合は、「**返金負債**」（負債）を「**売上**」等の収益に振り替えます。

なお、仕入割戻と売上割戻では会計処理が異なりますので、注意して下さい。

例題　**当社とZ社との間には、5月から6月の間に商品を合計70,000円以上購入した場合に、この期間の購入価額の10%をリベートとして支払う契約がある。なお、リベートの支払は7月末に行う予定である。**

①　当社はZ社へ5月中に商品を50,000円掛販売した。リベートの条件が達成される可能性が高いと考えられる。

②　当社はZ社へ6月中に商品を40,000円掛販売し、リベートの条件が達成された。

③　7月末にZ社へリベートを普通預金から支払った。

①　5月商品販売時

リベートの条件が達成される可能性が高いので、50,000円×10%＝5,000円の売上割戻の額を予測し、「**返金負債**」（負債）を計上します。また、「売上」（収益）は返金負債を控除した金額である45,000円(＝50,000円－5,000円)で計上します。

借方科目	金額	貸方科目	金額
売掛金	**50,000**	**売上**	**45,000**
		返金負債	**5,000**

②　6月商品販売時

リベートの条件が達成されたので、40,000円×10%＝4,000円の売上割戻の額を「**返金負債**」（負債）に計上します。また、売上割戻の支払義務が確定したので「返金負債」（負債）から「**未払金**」（負債）に振り替えます。

借方科目	金額	貸方科目	金額
売掛金	**40,000**	**売上**	**36,000**
		返金負債	**4,000**
返金負債	**9,000**	**未払金**	**9,000**

③　7月末売上割戻支払時

売上割戻を支払った時は、計上した「**未払金**」（負債）を減少させます。

借方科目	金額	貸方科目	金額
未払金	**9,000**	**普通預金**	**9,000**

例題　**当社とZ社との間には、5月から6月の間に商品を合計70,000円以上購入した場合に、この期間の購入価額の10%をリベートとして販売代金から控除する契約がある。なお、販売代金の支払期限は7月末である。**

①　当社はZ社へ5月中に商品を50,000円掛販売した。リベートの条件が達成される可能性が高いと考えられる。

②　当社はZ社へ6月中に商品を40,000円掛販売し、リベートの条件が達成された。

③　7月末にZ社からリベートを控除した掛代金が普通預金に振り込まれた。

①　5月商品販売時

リベートの条件が達成される可能性が高いので、50,000円×10%＝5,000円の売上割戻の額を予測し、「**返金負債**」（負債）を計上します。また、「売上」（収益）は返金負債を控除した金額である45,000円(＝50,000円－5,000円)で計上します。

借 方 科 目	金　　額	貸 方 科 目	金　　額
売　　掛　　金	**50,000**	**売　　　　　上**	**45,000**
		返　金　負　債	**5,000**

②　6月商品販売時

リベートの条件が達成されたので、40,000円×10%＝4,000円の売上割戻の額を「**返金負債**」（負債）に計上します。また、売上割戻の支払義務が確定したので「返金負債」（負債）から「**売掛金**」（資産）に振り替えます。

借 方 科 目	金　　額	貸 方 科 目	金　　額
売　　掛　　金	**40,000**	**売　　　　　上**	**36,000**
		返　金　負　債	**4,000**
返　金　負　債	**9,000**	**売　　掛　　金**	**9,000**

③　7月末売上割戻控除後の掛代金回収時

売上割戻を控除した81,000円(＝50,000円＋40,000円－売上割戻9,000円)が、普通預金に振り込まれたので「売掛金」（資産）を減少させます。

借 方 科 目	金　　額	貸 方 科 目	金　　額
普　通　預　金	**81,000**	**売　　掛　　金**	**81,000**

例題　**当社とZ社との間には、5月から6月の間に商品を合計70,000円以上購入した場合に、この期間の購入価額の10%をリベートとして支払う契約がある。なお、リベートの支払は7月末に行う予定である。**

①　当社はZ社へ5月中に商品を50,000円掛販売した。リベートの条件が達成される可能性が高いと考えられる。

②　当社はZ社へ6月中に商品を10,000円掛販売し、リベートの条件が達成されなかった。

①　**5月商品販売時**

　リベートの条件が達成される可能性が高いので、50,000円×10%＝5,000円の売上割戻の額を予測し、「**返金負債**」（負債）を計上します。また、「売上」（収益）は返金負債を控除した金額である45,000円(＝50,000円－5,000円)で計上します。

借方科目	金額	貸方科目	金額
売掛金	**50,000**	**売上**	**45,000**
		返金負債	**5,000**

②　**6月商品販売時**

　リベートの条件が達成されなかったので、「返金負債」（負債）に計上した金額を「**売上**」（収益）に振り替えます。

借方科目	金額	貸方科目	金額
売掛金	**10,000**	**売上**	**10,000**
返金負債	**5,000**	**売上**	**5,000**

収益・費用　問題

問題1　以下の取引に関して、仕訳を行いなさい。

①　仕入先に掛で注文していた商品14,000円が到着した。当該商品について検収したところ、2,000円の商品に品違いがあったため、返品した。当社は三分法で記帳しており、仕入の認識は検収基準を採用している。

②　得意先へ掛で注文を受けていた商品（売価34,000円）を発送した。得意先の検収により売価1,000円分について品違いがあったたの報告を受け、返品された。当社は三分法で記帳しており、売上の認識は検収基準を採用している。

問題2　以下の取引に関して、仕訳を行いなさい。なお、当社は事務作業等の代行業務を行っており、顧客への請求と役務収益の計上は、一定の作業が完了後に一括して契約額総額を請求、計上している。

①　当期3月に完了する代行業務Aに関して、当期2月にスタッフの給料300,000円と諸経費20,000円が発生し、当座預金により支払った。

②　当期3月に代行業務Aが完了し、顧客へ4月末払いで900,000円を請求した。それに伴い、2月に発生した関連費用320,000円を役務原価に振り替える。また、3月に発生し、当座預金により支払ったスタッフの給料250,000円と諸経費10,000円を役務原価に計上する。

問題3　以下の取引に関して、仕訳を行いなさい。

①　当社は2031年1月1日に、甲社と商品の販売と2年間の保守サービス（2031年1月1日から2032年12月31日）の提供に関して、契約を締結し、商品を引き渡した。契約書に記載された対価の額は40,000円（うち、商品32,000円、保守サービス8,000円）であり、普通預金に振り込まれた。

②　決算日（2031年3月31日）が到来した。サポートサービスは時の経過（月割計算）に応じて履行義務を充足する。また、役務収益の計上は決算で行っている。

③　決算日（2032年3月31日）が到来した。

④　2032年12月31日に保守サービスが終了し、残りの役務収益を計上する。

収益・費用　答案用紙

問題1

	借方科目	金額	貸方科目	金額
①				
②				

問題2

	借方科目	金額	貸方科目	金額
①				
②				

問題3

	借方科目	金額	貸方科目	金額
①				
②				
③				
④				

収益・費用　解答解説

問題1　解答

	借方科目	金額	貸方科目	金額
①	仕入	12,000	買掛金	12,000
②	売掛金	33,000	売上	33,000

問題2　解答

	借方科目	金額	貸方科目	金額
①	仕掛品	320,000	当座預金	320,000
②	売掛金	900,000	役務収益	900,000
	役務原価	320,000	仕掛品	320,000
	役務原価	260,000	当座預金	260,000

問題3　解答

	借方科目	金額	貸方科目	金額
①	普通預金	40,000	売上	32,000
			契約負債	8,000
②	契約負債	1,000	役務収益	1,000
③	契約負債	4,000	役務収益	4,000
④	契約負債	3,000	役務収益	3,000

問題1　**解説**

①　検収基準では、返品分の仕入を認識せずに、純額の12,000円を検収時に仕入として認識します。

借方科目	金　額	貸方科目	金　額
仕　　入	**12,000**	**買　掛　金**	**12,000**

仕入：14,000－2,000＝12,000

②　検収基準では、返品分の売上を認識せずに、純額の33,000円を得意先の検収時に売上として認識します。

借方科目	金　額	貸方科目	金　額
売　掛　金	**33,000**	**売　　上**	**33,000**

問題2　**解説**

①　サービスの提供に関する諸費用は、収益を計上するまで「仕掛品」勘定（資産）で処理します。

借方科目	金　額	貸方科目	金　額
仕　掛　品	**320,000**	**当　座　預　金**	**320,000**

仕掛品：300,000＋20,000＝320,000

②　サービスの提供が完了した時に「役務収益」勘定（収益）で収益に計上します。また、当該役務収益に関連する費用を「役務原価」勘定（費用）で費用に計上します。なお、費用の発生が先行して「仕掛品」勘定（資産）で処理していた金額は「役務原価」勘定（費用）に振り替えます。

借方科目	金　額	貸方科目	金　額
売　掛　金	**900,000**	**役　務　収　益**	**900,000**
役　務　原　価	**320,000**	**仕　掛　品**	**320,000**
役　務　原　価	**260,000**	**当　座　預　金**	**260,000**

当座預金：250,000＋10,000＝260,000

問題3　**解説**

①　2031年1月1日

保守サービスについてサービスを顧客に移転する前に対価を受け取ったので、当該対価を「契約負債」（負債）として計上します。

借方科目	金額	貸方科目	金額
普通預金	**40,000**	**売上**	**32,000**
		契約負債	**8,000**

②　決算時（2031年3月31日）

「保守サービスの提供」について、月割りにより当期分1,000円(=8,000円÷24ヶ月×3ヶ月)を「役務収益」（収益）に計上します。また、対価についてはすでに受け取っていますので、「契約負債」（負債）を減少させます。

借方科目	金額	貸方科目	金額
契約負債	**1,000**	**役務収益**	**1,000**

③　決算時（2032年3月31日）

「保守サービスの提供」について、月割りにより当期分4,000円(=8,000円÷24ヶ月×12ヶ月)を「役務収益」（収益）に計上します。また、対価についてはすでに受け取っていますので、「契約負債」（負債）を減少させます。

借方科目	金額	貸方科目	金額
契約負債	**4,000**	**役務収益**	**4,000**

⑤　2032年12月31日

「保守サービスの提供」について、保守サービスが終了したため、当期分3,000円(=8,000円÷24ヶ月×9ヶ月)を「役務収益」（収益）に計上します。また、対価についてはすでに受け取っていますので、「契約負債」（負債）を減少させます。

借方科目	金額	貸方科目	金額
契約負債	**3,000**	**役務収益**	**3,000**